



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **European Data Project s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, zastoupená Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou, se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2014, č. j. 21976/14/5000-14201-706012, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 30 Af 69/2014 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je českou obchodní společností, která dne 10. 10. 2012 prodala obchodní podíl v nominální hodnotě 3 000 000 EUR v německé společnosti Admiral Play GmbH společnosti LÖWEN ENTERTAINMENT GmbH za cenu ve výši 22 500 000 EUR. V důsledku toho byla žalobkyni v Německu dodatečně vyměřena záloha na daň z příjmů za rok 2012 ve výši 160 228 EUR. Žalobkyně následně dne 8. 9. 2013 podala dodatečné daňové přiznání, v němž zvýšila zápočet daně zaplacené v zahraničí z původní částky 106 591 Kč na částku 4 134 723 Kč. Rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze

dne 27. 1. 2014, č. j. 15371/14/4030-07001-710160 (dále jen „správce daně“ a „dodatečný platební výměr“) byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 0 Kč, neboť správce daně zápočet německé daně vůči české daňové povinnosti neuznal. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Krajský soud předně žalobkyni přisvědčil, že Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku (publ. vyhláškou č. 18/1984 Sb., dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN“) je třeba dle § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, aplikovat přednostně před tímto zákonem. Žalobkyni nicméně dle krajského soudu nevznikl nárok na zápočet daně zaplacené v Německu, neboť v rozporu s čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN nezahrnula do daňového základu příjem z prodeje obchodního podílu. Vzhledem k jasné dispozici daného článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN se neuplatní § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2 zákona o daních z příjmů, dle kterého je příjem z prodeje obchodního podílu od daně osvobozen. Zahrnutí příjmů z prodeje obchodního podílu do základu daně žalobkyně neprokázala ani k výzvě správce daně. Byla to tedy žalobkyně, a nikoli správce daně, kdo přednostní aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN nerespektoval a jejím zněním se neřídil. Zápočet částky daně zaplacené v Německu tedy nebylo možné realizovat, neboť související příjem nebyl zahrnut do základu daně. Správce daně a žalovaný tedy zcela správně neuznali žalobkyni uplatněný zápočet německé daně.

[3] Vzhledem k tomu, že ke dvojímu zdanění nedošlo, krajský soud neshledal důvod pro aplikaci čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN ani pro postup dle § 39q zákona o daních z příjmů. Námitku, že žalobkyni měla být daň zaplacená v Německu uznána alespoň jako daňově uznatelný náklad, krajský soud rovněž neshledal důvodnou. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů sice mezi výdaje (náklady) podle odstavce 1, tj. výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, patří také daň z příjmů zaplacená v zahraničí u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3, toto však platí pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž tato daň nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f zákona. V daném případě přitom nebylo prokázáno, že by předmětný příjem z prodeje obchodního podílu byl zahrnut do základu daně, a tedy zde nebyl dán prostor pro uplatnění v zahraničí zaplacené daně jako daňově uznatelného nákladu. Nadto daň zaplacenou v zahraničí je možno uplatnit až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se týká (tj. zde v roce 2013). Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě bylo předmětem posouzení zdaňovací období roku 2012, nebylo možno z tohoto důvodu uvedené ustanovení na danou věc aplikovat.

[4] Závěrem krajský soud konstatoval, že neshledal důvodným návrh žalobkyně, aby položil předběžnou otázku k Soudnímu dvoru, neboť v postupu správních orgánů obou stupňů omezení pohybu kapitálu neshledal.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž tvrdí, že na základě čl. 23 odst. 2 písm. b) a čl. 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN lze německou daň z příjmu z prodeje obchodního podílu ve společnosti Admiral Play GmbH započíst na daň z příjmu uhrazenou v České republice nebo ji alespoň uplatnit v daňových nákladech dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, přestože výnos z prodeje obchodního podílu je v České republice osvobozen od daně z příjmu právnických osob. Stěžovatelka uvádí, že splnila podmínku dle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, neboť příjem z prodeje obchodního podílu jí byl v Německu zdaněn a během posuzovaného daňového řízení doložila zaplacení této daně ve výši 160 228 eur. Dle čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN se příjmy, které mohou být zdaněny v Německu, zahrnou do českého daňového základu. Na českou daň se započte daň zaplacená v Německu pouze do výše té části české daně vypočtené před započtením, která poměrně připadá na příjmy podléhající zdanění v Německu. Zákon o daních z příjmů naopak stanoví, že příjmy z prodeje obchodních podílů se do základu daně nezahrnují, neboť jsou od daně z příjmů osvobozeny. Dle stěžovatelky je tudíž zákon o daních z příjmů v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, přičemž upozorňuje, že dle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

[6] Žalovaný měl dle stěžovatelky neuznání zápočtu německé daně řešit dohodou dle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, neboť zdanění stěžovatelky je výsledkem nesouladu českého zákona o daních z příjmů se smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN. Příslušné úřady jsou povinny pokusit se vzájemnou dohodou vyřešit obtíže nebo pochybnosti, které vznikly výkladem a aplikací smlouvy uzavřené před více než třiceti lety. Žalovaný mohl také postupovat dle § 39q písm. a) a b) zákona o daních z příjmů a přijmout opatření k zajištění vzájemnosti a odstranění tvrdostí a nesrovnalostí nebo odvetná opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění tak, aby došlo k uznání zápočtu německé daně nebo alespoň k uplatnění daně v daňových nákladech. Tento postup je důvodný, neboť zákonodárce nemohl v roce 1984 předvídat problémy vzniklé aplikací smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN v roce 2012.

[7] Postup žalovaného je dle stěžovatelky rovněž v rozporu s čl. 56 Smlouvy o založení Evropského společenství (v době rozhodování žalovaného již byla v platnosti Lisabonská smlouva, viz sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 111/2009 Sb. m. s., dále bude tedy užíván čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie, který odpovídá stěžovatelkou odkazovanému ustanovení Smlouvy o založení Evropského společenství - pozn. Nejvyššího správního soudu), podle něhož jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. Stěžovatelka spatřuje nepřipustnou diskriminaci v tom, že prodej obchodního podílu ve společnosti se sídlem v České republice je od tuzemské daně z příjmu osvobozen, zatímco prodej obchodního podílu ve společnosti se sídlem v Německu je v tomto státě zdaněn. Pokud podíl v české společnosti prodá německá společnost, tak příjem německé společnosti bude v České republice osvobozen od daně

z příjmů právnických osob, zatímco když obchodní podíl v německé společnosti prodá česká společnost, tak tento příjem bude v Německu zdaněn a daná společnost v Německu zaplacenou daň nemůže započíst vůči české dani z příjmů ani ji uplatnit v daňových nákladech. Stěžovatelka žádá, aby Nejvyšší správní soud předložil podle čl. 234 Smlouvy o založení Evropského společenství (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie – pozn. Nejvyššího správního soudu) Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle níž daň ze zisku z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě nelze podle právní úpravy prvního členského státu započíst ani zohlednit v nákladech, zatímco zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v prvním členském státě a držené v jiném členském státě nepodléhá žádné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob v prvně zmiňovaném státě.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku a odkazuje na napadené rozhodnutí a své vyjádření k žalobě. Zdůrazňuje, že v případě stěžovatelky o dvojí zdanění nešlo, neboť osvobození příjmu z prodeje obchodního podílu dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 a § 19 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů je právě projevem zamezení dvojího zdanění.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou a namítá přípustné kasační důvody [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[10] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[11] Předmětem sporu je otázka, zda je stěžovatelka na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN oprávněna započíst daň z příjmu z převodu obchodního podílu zaplacenou v Německu na svou daňovou povinnost v České republice, když příjem z prodeje obchodního podílu nezahrnula do základu daně z důvodu, že tento příjem je od daně z příjmu v České republice osvobozen.

[12] Podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů „[p]oplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo“.

pokračování

[13] Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy z „převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky“. Podle § 23 odst. 1 téhož zákona „[z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona“.

[14] Stěžovatelka má jako daňový rezident České republiky tzv. neomezenou daňovou povinnost v České republice, což znamená, že je povinna zdanit veškeré své příjmy bez ohledu na to, odkud tyto příjmy pocházejí. Nicméně vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě je zdaňován příjem z prodeje obchodního podílu ve společnosti se sídlem v jiném státě, je zde možnost, že daný příjem bude podléhat daňové povinnosti i ve státě zdroje. Dvojitý zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu je nicméně v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, dle kterého jsou orgány veřejné správy povinny při ukládání a vymáhání daní šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (nálezn Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 – 87, publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z www.nssoud.cz).

[15] Za účelem vyloučení dvojího zdanění států přijímají smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mají jako tzv. smlouvy prezidentské dle čl. 63 Ústavy České republiky přednost před vnitrostátní právní úpravou (srov. rozsudek ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015 – 29, publ. pod č. 3262/2015 Sb. NSS). To stanoví mimo jiné i sám zákon o daních z příjmů, dle jehož § 38f odst. 1 „[p]ři vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána“. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem (či náklad) daňově uplatní, a způsob zamezení dvojímu zdanění. Samotná pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů (tedy kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.) však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 52/2015 – 29 či rozsudek ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008 – 58).

[16] Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN poté, co v čl. 1 a 2 stanoví rozsah své působnosti a v čl. 3 až 5 definuje některé pojmy, stanoví pravidla pro zamezení dvojího zdanění, která lze rozdělit do dvou kategorií. V čl. 6 až 21 vymezuje s ohledem na různé druhy příjmů rozdělení práva na jejich zdanění mezi stát zdroje a rezidence, v čl. 23 je následně zavedeno pravidlo, že v rozsahu, v jakém příslušná ustanovení udělují státu zdroje plné nebo omezené právo na zdanění, musí stát rezidence upustit od zdanění tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, a to buď pomocí metody vynětí, nebo metody zápočtu (srov. blíže NERUDOVÁ, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008, s. 5).

[17] Podle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN „[z]isky ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v tomto státě“.

[18] Dle čl. 23 odst. 2 písm. b) téže smlouvy „[p]ři vyměřování československých daní se do daňového základu zahrnou příjmy ze Spolkové republiky Německa, které podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 mohou být zdaněny ve Spolkové republice Německa. Daň zaplacená ve Spolkové republice Německa podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 se započte na daň vybíranou v Československé socialistické republice z těchto příjmů. Částka, která se započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započetím, která poměrně připadá na tyto příjmy podléhající zdanění ve Spolkové republice Německa“.

[19] V posuzovaném případě právo zdanit příjem z prodeje obchodního podílu náleželo dle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN Německu. Německým správcem daně byla dne 1. 3. 2013 stěžovatelce dodatečně vyměřena záloha za rok 2012 na daň z příjmu z prodeje předmětného obchodního podílu, kterou stěžovatelka uhradila dne 8. 3. 2013. Pokud by příjmy z prodeje obchodního podílu podléhaly v České republice dani z příjmů, bylo by na místě postupovat dle čl. 23 odst. 2 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění a metodou prostého zápočtu zamezit dvojímu zdanění. Metoda prostého zápočtu umožňuje, oproti metodě plného zápočtu, započíst daň zaplacenou v jiném státě pouze vůči části daně státu rezidence, která se vztahuje k předmětnému příjmu. Nicméně vzhledem k tomu, že příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti jsou v České republice osvobozeny od daně, dvojí zdanění předmětného příjmu nevzniká. Proto nebyly příjmy z převodu obchodního podílu zahrnuty do základu daně a proto nemohou být započteny oproti dani, která se vztahuje k předmětnému příjmu.

[20] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v posuzovaném případě nedošlo k dvojímu zdanění ani k žádné jiné újmě, které se snaží smlouvy o zamezení dvojího zdanění předejít. Naopak, stěžovatelce se dostalo téhož zacházení, jakého by se jí dostalo, kdyby byla společností se sídlem v Německu, což je zcela obvyklý a žádoucí výsledek aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění. Účelem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění není harmonizovat příslušnou daňovou úpravu, nýbrž pouze určit, který stát je příslušný ke zdanění daného příjmu, a v případě dvojího zdanění stanovit způsob zamezení takovému zdanění. Tvzení stěžovatelky, že § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 zákona o daních z příjmů je v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, tedy zcela neodpovídá smyslu a účelu smluv o zamezení dvojího zdanění ani postupu při jejich aplikaci. Že příjmy dosažené v jiném členském státě mají být zahrnuty do českého daňového základu, vyplývá z neomezené daňové povinnosti stěžovatelky v České republice jako českého daňového rezidenta. Pokud je ovšem daný příjem od daně osvobozen, nezahrnuje se do daňového základu, a tedy, byť má dle čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN právo na zdanění stát zdroje, problém dvojího zdanění nevzniká. Vzhledem k tomu, že k dvojímu zdanění v daném případě nedochází, není třeba aplikovat čl. 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, neboť dané ustanovení upravuje způsob předejití dvojímu zdanění.

pokračování

[21] Pro úplnost je třeba rovněž podotknout, že ani ze strany Německa nedošlo k porušení smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN. Přestože se stěžovatelka odvolává na čl. 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, nenamítá, že by jí ze strany Německa byla uložena daň, které nepodléhají tamní daňoví rezidenti, ani že by byla podrobena jinému rozdílnému zacházení. Z toho, že příjem právnických osob z převodu obchodního podílu je v České republice osvobozen od daně, nelze dovozovat, že by obdobnou právní úpravu mělo přijmout i Německo. Jak již bylo výše uvedeno, účelem smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN není harmonizovat daňové právní předpisy smluvních stran; konkrétní úprava pravidel zdanění je svrchovaným právem každého státu.

[22] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal, že by v posuzovaném případě došlo ke zdanění, které by bylo v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, je třeba považovat námitku, že příslušné úřady měly postupovat dle čl. 25 této smlouvy, za nedůvodnou, aniž by bylo třeba blíže řešit, který správní orgán by měl dle daného článku postupovat. K námitce týkající se § 39q zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud uvádí, že činit stěžovatelkou namítaná opatření je v pravomoci ministerstva financí, a nikoli žalovaného, předmětná námitka tedy spadá mimo rámec předmětu nyní posuzovaného řízení.

[23] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani co do porušení práva Evropské unie. Předně je třeba uvést, že přímé daně spadají do působnosti členských států, členské státy nicméně musejí při výkonu své pravomoci v této oblasti dodržovat právo Společenství (rozsudky Soudního dvora ze dne 3. 10. 2002 ve věci C-136/00, *Danner*, ze dne 12. 12. 2006 ve věci C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, a ze dne 11. 9. 2007 ve věci C-76/05, *Schwarz*, všechna zde uvedená rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na <http://curia.europa.eu/>). K porušení čl. 63 Smlouvy o fungování Evropské unie by tak mohlo dojít pouze v případě, kdy by daňové zacházení s rezidenty jiných členských států, které je objektivně srovnatelné s domácími rezidenty, bylo natolik znevýhodňující, že by odrazovalo od uskutečňování investic mezi členskými státy, přičemž by nebylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 11. 2007 ve věci C - 379/05, *Amurta SGPS*, ze dne 18. 12. 2007 ve věci C - 436/06, *Grønfeldt*, či ze dne 2. 6. 2016 ve věci C - 252/14, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*). Stěžovatelkou tvrzené odlišné zacházení, tj. že příjem z prodeje obchodního podílu byl v Německu zdaněn, zatímco v České republice zdanění nepodléhá, se zjevně netýká situací, které jsou objektivně srovnatelné. Jedná se o pravidla zdanění dvou odlišných členských států, a nikoli o vnitrostátní pravidla, která by rozlišovala mezi domácími daňovými rezidenty a daňovými rezidenty jiných členských států. Stěžovatelka ostatně ani netvrdila, že jí byla v Německu uložena daň z příjmu z prodeje obchodního podílu z důvodu jejího daňového rezidentství v jiném členském státě. Ze skutečností zjištěných během řízení naopak vyplývá (a stěžovatelka to nijak nepopírá), že daň je uvalována na všechny prodeje obchodního podílu ve společnostech se sídlem v Německu, ať je prodávajícím německý daňový rezident či daňový rezident jiného členského státu.

[24] Zda bude prodej obchodního podílu podléhat zdanění v České republice, nebo v Německu, vyplývá ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN. Dle ustálené judikatury Soudního dvora při neexistenci jednotících nebo harmonizačních

opatření v rámci Evropské unie mají členské státy i nadále pravomoc stanovit prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně kritéria rozdělení své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění. Zachování tohoto rozdělení daňové pravomoci je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (rozsudky ze dne 12. 5. 1998 ve věci C-336/96, *Gilly*, ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-48/13, *Nordea Bank Danmark A/S*, či ze dne 17. 9. 2015 ve spojených věcech C-10/14, C-14/14 a C-17/14, *Miljoen*). Smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN je tak třeba v obecné rovině považovat za souladnou s právem Evropské unie. O nevhodnosti či nepřiměřenosti pravidla zakotveného v čl. 13 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN vzhledem k cíli spočívajícímu ve vyváženém rozdělení zdaňovacích pravomocí (srov. již zmiňovaný rozsudek *Nordea Bank Danmark A/S* či obecně k principu proporcionality v právu EU viz rozsudek ze dne 17. 12. 1970 ve věci 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH*) stěžovatelka nic netvrdila, ani Nejvyšší správní soud k takovému závěru nedospěl.

[25] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka výkladu práva EU, která v řízení vyvstala, již byla řešena judikaturou Soudního dvora (jedná se tak o tzv. *acte éclairé*, viz rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, věc 283/81, *Srl CILFIT*). Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že v nyní posuzované věci jsou splněny podmínky pro aplikaci výjimky z povinnosti předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[26] Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů „[d]aň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku“. Krajskému soudu je třeba přisvědčit, že vzhledem k tomu, že předmětem přezkumu je dodatečný platební výměr na daň z příjmu za rok 2012 a daň zaplacená v Německu byla rovněž vyměřena za zdaňovací období roku 2012, se aplikací předmětného ustanovení nelze v nyní posuzovaném řízení zabývat už jen proto, že daň zaplacenou v zahraničí lze uplatnit jako výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů teprve ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se zahraniční daň týká.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se krajský soud nedopustil vytýkaného nesprávného právního posouzení ani procesního pochybení (nepředložení předběžné otázky Soudnímu dvoru). Nebyly tedy naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný netvrdil, že by mu nad rámec jeho

pokračování

běžné činnosti jakékoli náklady vznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. ledna 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu